



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně společnosti **LK – HVĚZDA, s. r. o.**, IČ 25287311, se sídlem Politických vězňů 1531/9, Praha 1, zastoupené Mgr. Petrem Knapem, advokátem se sídlem Mrštíkova 15, Hustopeče, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2888/08-1300-601060, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2009, č. j. 31 Ca 95/2008 - 70,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2009, č. j. 31 Ca 95/2008 - 70, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Výše uvedeným rozhodnutím žalovaný (dále též „stěžovatel“) zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Trutnově - dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2003 s tím, že neshledal rozpor s právními předpisy ani rozpor se skutkovým stavem v souvislosti s dodatečným vyměřením daně z přidané hodnoty. Žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly byla žalobkyně správcem daně dne 27. 6. 2005 vyzvána, aby prokázala, že do evidence pro daňové účely dle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), uvedla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Dle žalovaného správce daně reagoval na všechny důkazní prostředky předložené žalobkyní a daňovou kontrolu ukončil s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a daň tak byla správcem daně stanovena za použití pomůcek.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Ten žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil; současně zrušil i dvanáct rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2003, vydaných správcem daně, Finančním úřadem v Trutnově a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Soud zdůraznil především to, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nelze usoudit, zda důvodem pro postup dle § 31 odst. 5 daňového řádu je některý zjištěný nedostatek v evidenci žalobkyně či zda je důvodem nemožnosti stanovení daně dokazováním kumulace nedostatků v evidenci žalobkyně. V odůvodnění napadeného rozhodnutí měl žalovaný reagovat na námitku žalobkyně, že nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, tato absence přesného zdůvodnění změny metody stanovení daně je natolik závažná, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát.

Soud napadenému rozhodnutí žalovaného rovněž vytkl, že z něj není zřejmé, z čeho vyplývá údajná povinnost žalobkyně provádět inventarizaci zboží a jak nedostatek inventarizace ovlivnil průkaznost účetnictví žalobkyně, přičemž stejně vágně žalovaný hodnotil i neexistenci skladové evidence. Nepostačuje pouhé vyjmenování nedostatků v evidenci žalobkyně, aniž by žalovaný uvedl jasné důvody pro stanovení daně metodou pomůcek.

Krajský soud přisvědčil žalobkyni ohledně správcem daně nesprávně formulované výzvy k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení základu daně ze dne 27. 6. 2005, č. j. 43200/05/268930/4141, kterou ji vyzval, aby prokázala, že do záznamů pro daňové účely (do evidence vedené dle § 11 zákona o DPH) uvedla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. I když správce daně sdělil, jaké důvody ho k pochybnosti vedly, předložit důkaz o tom, že v evidenci žalobkyně uvedla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění, si dle krajského soudu lze jen stěží představit. Žalobkyně by této výzvě mohla teoreticky vyhovět jen tehdy, kdyby měla k dispozici a předložila úplné a bezchybně vedené účetnictví, v němž by nebyly shledány žádné závady. Takovému požadavku žalobkyně, jak plyne ze samotné výzvy a dalších zjištění správce daně, nemohla dostát.

Výzvy správce daně by dle krajského soudu měly být jasné a srozumitelné, měly by uvést, jakou skutečnost má daňový subjekt prokázat a jakými důkazními prostředky tak případně může učinit. Výzva správce daně však nestanovila, jakou skutečnost a jakými důkazními prostředky má žalobkyně prokázat. I přes výslovné prohlášení zástupce žalobkyně, že obsahu výše uvedené výzvy rozumí, tato skutečnost nemůže změnit nic na povinnosti formulovat požadavky obsažené ve výzvě jasně, srozumitelně a v rozsahu, který platné právní předpisy umožňují.

Krajský soud konečně přisvědčil námitce žalobkyně, že před vydáním dodatečných platebních výměrů nebyla seznámena s pomůckami, které správce daně použil, ani nebyla seznámena s tím, k jakým zjištěným okolnostem, z nichž žalobkyni vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu správce daně přihlédl. Krajský soud se též odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2008, č. j. 1 Afs 113/2008 - 40, který

zdůraznil, že: „...podstatné je, že již v rámci řízení před daňovým orgánem první instance musí být daňový subjekt seznámen s tím, ke kterým výhodám, ve smyslu ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, bylo přihlédnuto“. Protože správce daně vydal dodatečné platební výměry dne 1. 8. 2007, avšak žalobkyně se seznámila s úředním záznamem správce daně, datovaným dnem 25. 7. 2007 až 14. 9. 2007, shledal krajský soud tento postup v rozporu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

Z uvedených důvodů zrušil krajský soud jak rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečné platební výměry, jež mu předcházely.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, v níž namítl jeho nezákonnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), kterou odůvodnil tím, že krajský soud nesprávně posoudil přechod na pomůcky dle § 31 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel poukázal na to, že pokud žalobkyně neprokáže, že uvedla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění dle § 11 zákona o DPH, je správce daně nucen přejít na náhradní způsob stanovení daně, tj. stanovit daň pomůckami. Dle stěžovatele žalobkyně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu neunesla.

Dále stěžovatel zdůraznil, že krajský soud nereagoval na celkové posouzení tohoto případu v napadeném rozhodnutí a toliko vytrl z kontextu otázku inventarizace. Celkové zhodnocení je uvedeno zejména na str. 15 a 16 napadeného rozhodnutí, přičemž ve zprávě o výsledku daňové kontroly je podrobné zdůvodnění, proč správce daně nemohl stanovit daň dokazováním a proč musel správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

K námitce krajského soudu ohledně nesprávně formulované výše uvedené výzvy stěžovatel uvedl, že tato záležitost byla již projednána stěžovatelem v rozhodnutí ze dne 2. 7. 2008, č. j. 6478/08-1300-601060, přičemž je zřejmé, že žalobkyně jednoznačně pochopila požadavky správce daně ve výzvě uvedené, jak vyplývá i z protokolu ze dne 23. 11. 2006, č. j. 66067/05/268930/4141, k výzvě se žalobkyně několikrát vyjadřovala a své odpovědi postupně doplňovala. Na neurčitost, obecnost a nesplnitelnost uvedené výzvy poukázala až nová zástupkyně daňového subjektu v odvolání. Tyto skutečnosti však krajský soud ve svém rozhodnutí zcela pomíjí.

Stěžovatel dále namítá, že žalobkyně byla o výhodách ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu informována již v konceptu zprávy o výsledku daňové kontroly na dani z přidané hodnoty č. j. 50936/05/268930/4141, přičemž tuto skutečnost potvrzuje protokol ze dne 30. 1. 2007, č. j. 100/07/268930/1512, na straně 7. Stěžovatel nesouhlasí s posuzováním v rozsudku uvedených judikátů krajským soudem z roku 2007 a 2008, protože daňová kontrola byla zahájena již dne 11. 1. 2005 a zástupce daňového subjektu zápis o daňové kontrole převzal dne 30. 1. 2007.

Stěžovatel upozornil, že zástupce žalobkyně měl plnou moc ode dne 18. 9. 2006 do konce daňové kontroly, resp. do převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly dne 31. 1. 2007, dodatečné platební výměry byly vydány dne 1. 8. 2007, novou plnou moc udělila žalobkyně zástupkyni ode dne 11. 9. 2007 a teprve po tomto datu mohlo dojít

k seznámení žalobkyně s výhodami. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004 - 55, z něhož plyne, že stanovit pomůcky je možné teprve po projednání zprávy o výsledku daňové kontroly.

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Po konstatování přípustnosti kasační stížnosti dle § 104 s. ř. s. se Nejvyšší správní soud zabýval jednotlivými námitkami stěžovatele, vyšel přitom z právního stavu platného v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžejní kasační námitkou je tvrzení žalovaného, že krajský soud nesprávně posoudil postup finančních orgánů, jestliže dospěly k závěru, že daňovou povinnost již nelze stanovit pomocí důkazů, ale je nutno užít metody náhradní, pomůcky podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

K této kasační námitce je Nejvyšší správní soud v první řadě nucen konstatovat, že takovou výtku krajský soud nevzněl. Ten zdůraznil, že z žalobou napadeného rozhodnutí (nikoliv z celého postupu finančních orgánů) nejsou zřejmé důvody, pro které volil žalovaný náhradní metodu stanovení daně.

V tomto ohledu však Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí.

Jak zcela konzistentně a opakovaně Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svých rozsudcích (např. ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, či ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004 - 67, publ. pod č. 991/2006 Sb. NSS; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) k tomu, aby bylo možno přistoupit ke stanovení daně za užití pomůcek, musí být kumulativně splněno několik podmínek. Předně musí nastat stav, kdy nelze daň již stanovit dokazováním, a to pro značnou absenci relevantních důkazů. Jestliže je naplněna tato podmínka, stanovená v § 31 odst. 5 daňového řádu, pak s využitím § 31 odst. 7 a § 46 odst. 3 daňového řádu správce daně touto metodou (pomůckami) daň stanoví. Podmínkou dále je, že v takovém případě musí daň stanovit dostatečně spolehlivě (viz rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS.) a musí též zohlednit výhody, které jsou z vyměřovacího řízení zřejmé. Podstatné však je, že veškeré zde nyní zmíněné podmínky při stanovení daně touto metodou musí být zcela zřejmým a transparentním způsobem seznatelné z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Tak tomu však v souzeném případě není, Nejvyšší správní soud proto důvodnost kasační námitky odmítl.

Je skutečností, že žalobou napadené rozhodnutí je svým obsahem rozsáhlé, popisující jednotlivé dílčí děje, jež proběhly v rámci přípravného i vyměřovacího řízení a v průběhu daňové kontroly a které jsou součástí zaznamenanou ve správním spisu, ať již v protokolech či zprávě z daňové kontroly. Rozhodnutí tak reaguje na jednotlivá vyjádření

žalobkyně, popisuje snahu správce daně vynaloženou v rámci daňové kontroly o součinnost s daňovým subjektem, avšak logické odůvodnění existence zákonem nastaveného pravidla pro možnost užití pomůcek při stanovení daně v něm chybí.

Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně v rámci daňové kontroly vynaložil značné úsilí k tomu, aby mohl dosáhnout cíle daňového řízení, tedy stanovení daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Přitom skutečnostmi, které je žalobkyně povinna prokázat, jsou především údaje obsažené v daňovém přiznání a dále všechny skutečnosti, k jejichž průkazu je správcem daně v daňovém řízení vyzvána, jak plyne z § 16 odst. 2 písm. c) a e) v kombinaci s § 31 odst. 9 daňového řádu. Správce daně v průběhu daňové kontroly žalobkyni opakovaně vyzýval k prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání, jakož i k prokázání žalobkyní uváděných tvrzení (např. druh, množství a hodnota zlikvidovaného zboží, kompletace CD a MC do balíčků, rozsah přeceňování zboží v průběhu roku 2003, použití zboží pro reklamní účely), avšak žalobkyni se důkazní břemeno nepodařilo unést. Je sice skuteností, že důkazní břemeno nespočívá pouze na daňovém subjektu, některé skutečnosti musí prokázat správce daně, především pak, dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu: „...existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,“.

Nejvyšší správní soud připomíná, že z § 31 odst. 5 daňového řádu nelze dovodit závěr o nemožnosti provedení dokazování, jakmile daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, neboť i v takovém případě se též správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním dle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu. Teprve v případě, kdy správce daně zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně dle pomůcek.

Správce daně dne 27. 6. 2005 výzvou č. j. 43200/05/268930/4141 vyzval žalobkyni k prokázání, že do záznamů pro daňové účely (evidence pro daňové účely dle § 11 zákona o DPH) uvedla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění, o čemž má správce daně pochybnosti. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 25. 7. 2005, č. j. 74350/05, žalobkyně uvedla, že „[v] příloze uvádím ceny kalendářů, diářů, MC, CD, za které byly v průběhu roku prodávány. Nelze však určit, kolik kusů, v jaké prodejně, za jaké ceny byly prodány, tyto jsou obsaženy v celkových tržbách.“ V protokolu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 66074/05/268930/4141, správce daně zaznamenal, že daňový subjekt „...neprokázal, že v záznamech...vedených podle § 11 zákona o DPH, jsou uvedena veškerá uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši a ve správném zdaňovacím období. Dále neprokázal, že daň na výstupu byla odvedena ze všech uskutečněných zdanitelných plnění ve správné výši v příslušných daňových přiznáních v souladu s ustanovením § 2, § 7, § 9 a § 10 odst. 1 a 3 ZDPH (zákon o DPH, pozn. Nejvyšší správní soud).“ Další nedostatky v provedených inventurách uvedl správce daně v protokolu ze dne 16. 2. 2006, č. j. 6961/06/268930/4141, na str. 2, 6 a 7.

Podrobně se správce daně zabýval nedostatky v inventurní a skladové evidenci ve Zprávě o výsledku daňové kontroly daně z přidané hodnoty, vyhotovené 25. 7. 2006, č. j. 50936/06/268930/4141 (dále jen „Zpráva o DPH“). Ve Zprávě o výsledku daňové kontroly daně z příjmu právnických osob a daně silniční, vyhotovené 5. 3. 2007,

č. j. 61390/06/268930/6561 (dále jen „Zpráva o DPPO“) se správce daně vyjadřuje k inventarizaci žalobkyně na str. 5 až 9 a odkazuje na ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).

Těž lze zmínit protokol ze dne 23. 11. 2006, č. j. 98000/06/268930/4141, str. 9: *„Při dodržení zásad zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, kde v § 7 odst. 1 je uvedeno, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace, měla být k těmto zásobám na podkladě údajů inventarizace majetku vytvořena účetní opravná položka, která by podala věrný a poctivý obraz o skutečné hodnotě těchto zásob. Oceňování zásob ke dni inventarizace je velmi důležité. Při inventarizaci se zjišťuje užitná hodnota zásob, která se porovnává s oceněním zásob v účetnictví... Aby bylo možno pro výpočet použít měnící se marže během roku, musel by DS (tj. daňový subjekt – pozn. Nejvyšší správní soud) předložit řádnou evidenci skladu a prodejů kalendářů k termínu jednotlivých změn marže. Toto DS v rámci důkazního řízení nepředložil...“*. Také tento protokol na str. 18 odkazuje na výše uvedené §§ 29 a 30 zákona o účetnictví.

Ze správního spisu tedy plyne, že v rámci vyměřovacího řízení byly provedeny úkony správce daně a na ně navazující reakce žalobkyně, z nichž lze usuzovat na oprávněnost správce daně stanovit žalobkyni daňovou povinnost pomocí pomůcek.

Je skutečností, že soudem vytýkaná nesprávnost formulace výzvy k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení základu daně ze dne 27. 6. 2005, č. j. 43200/05/268930/4141, je zčásti důvodná.

Objektivně není možné, aby daňový subjekt prokázal, že doložil veškeré dokumenty a listiny tak, aby správce daně nemohl mít žádné pochybnosti o tom, zda daňový subjekt do evidence dle § 11 zákona o DPH zahrnul veškerá zdanitelná plnění, která uskutečnil. Na takový požadavek by mohl bezesbytku daňový subjekt reagovat pouze tvrzením, že do evidence skutečně zahrnul veškerá plnění. V tomto ohledu je však podstatné, že ze správního spisu plyne, že žalobkyně jejímu obsahu rozuměla (např. viz protokol ze dne 28. 6. 2005, č. j. 66067/05/268930/4141). Z celého průběhu přípravného řízení je zřejmé, že jeho účelem bylo předložení kompletního účetnictví žalobkyně, a to kvůli konkrétním pochybnostem správce daně; ten z žalobkyní předložených písemností v dané době zjistil, že uskutečněná zdanitelná plnění u zboží se základní sazbou byla vykázána pod nákupní cenou, přičemž rozdíl činil cca 3 400 000 Kč.

Tomuto závěru odpovídá i další průběh daňové kontroly, kdy žalobkyně porozuměla obsahu předmětné výzvy a začala předkládat další písemnosti, které měly prokázat její tvrzení a odstranit pochybnosti správce daně, jak plyne především z protokolu ze dne 28. 6. 2005, č. j. 66067/05/268930/4141, též z odpovědi žalobkyně na předmětnou výzvu ze dne 25. 7. 2005, č. j. 74350/05.

Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil námitce stěžovatele, že v daném konkrétním případě byl skutečný obsah výzvy žalobkyni zřejmý, jak je patrné z jejích procesních úkonů, avšak v obecné rovině lze souhlasit s tvrzením krajského soudu, že výzvy správce daně by měly být jasné a srozumitelné, měly by uvést, jakou skutečnost má daňový subjekt

prokázat a to tak, aby obsah výzvy byl reálně splnitelný. Nejvyšší správní soud se již zcela neztotožňuje s krajským soudem v tom, že by měla výzva obsahovat i případné doporučení, jakými důkazními prostředky tak případně může daňový subjekt učinit. Volba důkazních prostředků je totiž již naprosto na jeho úvaze.

Krajský soud v napadeném rozsudku ovšem správci daně nevytýká, že by jeho postup byl nesprávný či že by neodůvodňoval stanovení daně právě touto náhradní metodou, vytýká však rozhodnutí žalovaného, že postrádá řádné odůvodnění pro takový postup.

Postup odvolacího orgánu v případě, že odvoláním žalobce míří proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž stanovil správce daně daň metodou pomůcek, je normován v § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho *„směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek...zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.“* Na tomto místě je vyjádřen zákonný požadavek rozsahu přezkumu odvolacím orgánem. Žalovaný je tedy povinen v odůvodnění svého rozhodnutí uvést a popsat, zda a jakým způsobem byly veškeré shora uvedené zákonné podmínky pro stanovení daně náhradní metodou dodrženy. Rozsah těchto zákonných podmínek je uveden již shora. Protože žalovaný tomuto požadavku odůvodnit své rozhodnutí v uvedeném rozsahu nedostál (ačkoliv zřejmě ve vyměřovacím řízení byly tyto podmínky naplněny), ztotožnil se kasační soud v tomto ohledu se závěry krajského soudu a kasační námítku žalovaného, tvrdící řádné odůvodnění postupu při přechodu na pomůcky, shledal nedůvodnou.

Krajský soud však bez bližšího odůvodnění zrušil i všechna rozhodnutí správce daně prvního stupně, která rozhodnutí žalovaného předcházejí; v tom spočívá jeho pochybení. K takovým vadám se již opakovaně vyjadřoval kasační soud ve svých rozhodnutích (např. rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 75, či rozsudek ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 32, též usnesení ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106).

Zmocnění zrušit podle okolností i rozhodnutí bezprostředně předcházející napadenému rozhodnutí žalovaného je založeno § 78 odst. 3 s. ř. s. Podle něho, *„zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo“.*

Ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. tak představuje povinnost krajského soudu v každém konkrétním případě vážit, zda jsou dány podmínky pro zákonem předvídaný postup. Soud je zde, s ohledem na princip procesní ekonomie, povinen zkoumat, zda existují důvody i pro zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Shledá-li jejich existenci, zruší též rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. V takovém případě není pochyb o tom, že zrušující výrok může zasáhnout nejen do veřejných subjektivních práv žalobce, ale také do zájmů žalovaného. Je proto nezbytné, aby soud i tento výrok náležitě odůvodnil.

Zákon tedy dává právo i povinnost soudu zvážit podle okolností daných jednotlivým případem, zda ke zrušení předcházejícího rozhodnutí přistoupí či nikoliv,

jeho úvahy se však musí v odůvodnění vydaného rozhodnutí odrazit a vyjasnit straně sporu, jak své úsudky vedl a k jakým závěrům dospěl. Z uvedeného je však zřejmé, že výroku zrušujícímu rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, musí odpovídat i odůvodnění takového postupu.

V souzené věci však krajský soud této své povinnosti nedostál; neučinil vůbec žádnou úvahu, pro kterou přistoupil i k variantě zrušení rozhodnutí nižšího stupně. Povinnost odůvodnění výroku rozhodnutí plyne předně z § 54 s. ř. s. Jestliže zmíněné ustanovení soudům kogentním způsobem předepisuje náležitosti rozsudku, kterou je i odůvodnění výroku, pak takovou náležitost nelze za žádných okolností pominout.

K povinnosti odůvodnění výroků lze odkázat i na konzistentní judikaturu Ústavního soudu, vyjadřující se k zásadám spravedlivého procesu dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. např. nález ze dne 26. 9. 1996, sp. zn. III. ÚS 176/96, <http://nalus.usoud.cz>).

Vzhledem k absenci odůvodnění tohoto postupu, nemůže rozsudek soudu jako celek obstát. Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je sice Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti, to však neplatí, je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné; jak uvedeno shora, tak je tomu i v nyní souzeném případě.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude ke zvážení postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. a pokud k němu přistoupí, řádně své úvahy odůvodní. Na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná ještě rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 75, který se k možnosti či vhodnosti rušení rozhodnutí správce daně první instance podrobně vyjadřoval.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. srpna 2009

Kaniová

JUDr. Lenka

předsedkyně senátu